

0-799079

*На правах рукописи*

Исакова Сара Абдирашидовна

**ТЕНДЕНЦИЯ РАЗВИТИЯ СТАНДАРТИЗАЦИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В УСЛОВИЯХ  
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ СТРАН СНГ  
(НА ПРИМЕРЕ КАЗАХСТАНА)**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва  
2012

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный консультант: Заслуженный работник высшей школы РФ,  
доктор экономических наук, профессор  
**Терехова Вера Александровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Миронова Ольга Алексеевна**  
ФГБОУ ВПО «Марийский государственный  
технический университет», заведующая кафедрой  
«Бухгалтерский учет и аудит»

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809767

доктор экономических наук, профессор  
**Татубалдин Сагапдык**  
Международная экономическая академия Евразии,  
Президент

доктор экономических наук, профессор  
**Жачко Галипа Александровна**  
ЮУ ВПО «Институт международных экономических  
отношений», профессор кафедры «Финансы и бух-  
галтерский учет»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Государственный университет  
управления»**

Защита состоится «17» октября 2012 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, г. Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203, г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «31» августа 2012 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «13» июля 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
кандидат экономических наук, доцент

О.Ю. Городецкая

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях глобализации экономики все большее значение приобретает необходимость обеспечения конкурентоспособности стран СНГ. При этом одним из условий обеспечения конкурентоспособности и транспарентности экономики является соответствие системы бухгалтерского учета, финансовой отчетности и контроля международным стандартам.

Для решения принципиальных задач по развитию рыночных механизмов управления экономикой первоочередное место занимает реформирование системы бухгалтерского учета и аудита. Необходимость теоретических исследований в области бухгалтерского учета и аудита определяется в условиях развития рыночных отношений новыми требованиями, предъявляемыми к оценке объектов учета, к организации бухгалтерского учета и аудита на принципах международных стандартов финансовой отчетности и аудита.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые разработаны Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), признаны во всем мире эффективным инструментарием для составления прозрачной и понятной информации о деятельности компаний. Именно прозрачность финансовой отчетности и качество управления станут теми критериями, на которые будут ориентироваться инвесторы и кредиторы, выбирая объекты для вложения средств.

Нормативное регулирование учета и отчетности казахстанских организаций должно быть ориентировано на международные стандарты финансовой отчетности, приоритетной целью которых является удовлетворение потребностей внутренних и внешних заинтересованных пользователей финансовой отчетности в релевантной информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Переход на МСФО в определенной мере изменяет принципы подготовки, как самой отчетности, так и принципы контроля за ее качеством – аудита.

Ряд казахстанских организаций уже сейчас представляет отчетность, составляемую по международным стандартам, что является для них дополнительным, весьма затратным аспектом деятельности. Организации вынуждены готовить финансовую отчетность двух типов – по казахстанским правилам и международным стандартам, а также специальную налоговую отчетность.

Перевод организации стран СНГ на новую международную учетную систему необходимо проводить с исключительной осмотрительностью и планомерно, т.к. ее прямое использование в сфере производства товаров, работ и услуг приводит к усложнению руководства организацией и контроля за фактически полученными

финансовыми результатами, а также может вызвать субъективные подходы и ошибки в налоговом планировании.

К отчетности по МСФО предъявляются весьма высокие требования по обеспечению прозрачности информации. Составленная по МСФО отчетность дает возможность более реально видеть финансовое состояние организации и проявлять большую самостоятельность в принятии решений.

Переход бухгалтерского учета казахстанских организаций на МСФО – это прежде всего обеспечение интересов внешних пользователей финансовой информации, что обуславливает возможность интеграции Казахстана в мировую экономику.

Финансовая отчетность выступает в виде основного источника информации для управления, поэтому у пользователя информации должна быть уверенность в ее достоверности и полноте. И именно аудит финансовой отчетности даёт возможность определять, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к формированию финансовой информации, тем самым снижая информационные риски при принятии управленческих решений.

Необходимость применения мировых стандартов учета, отчетности и аудита продиктована практикой международного экономического сотрудничества. Международные стандарты финансовой отчетности и аудита призваны значительно снизить риски инвесторов и кредиторов, а также устранить те различия в национальных стандартах, которые негативным образом сказываются на открытости информации.

Международные стандарты аудита содержат основные принципы и процедуры, необходимые для проведения аудита финансовой отчетности. Для углубленного понимания процессов реформирования национальной системы бухгалтерского учета и аудита в Казахстане самым значимым является вопрос перехода на действующие в международной практике стандарты финансовой отчетности и аудита.

Действующие в настоящее время казахстанские стандарты бухгалтерского учета (КСБУ) еще не в полной мере учитывают положения и требования международных стандартов финансовой отчетности. Вместе с тем применение КСБУ сыграло определенную роль при переходе к рыночной экономике в стране. Однако подъем экономики страны и условия развития рынка ценных бумаг, а также сложившаяся мировая тенденция и конъюнктура внешних рынков обуславливают необходимость полного принятия и внедрения МСФО в практику учета казахстанских организаций. Поэтому исследование положений МСФО и аудита в целях заимствования положительной мировой практики для всего бухгалтерского сообщества становится насущной потребностью для успешного движения в будущее.

В связи с этим, переход казахстанского бухгалтерского учета и аудита на международные стандарты на основе разработки комплекса теоретико-методологических и орга-

низационно-методических положений является актуальной научной задачей. Актуальность и недостаточная разработанность рассмотренной проблемы в условиях развивающихся рыночных отношений обусловили выбор темы и направления диссертационного исследования.

Комплексному исследованию процессов формирования новой системы учета и аудита в Казахстане не было уделено должного внимания, теоретические и методологические аспекты развивающейся системы учета и аудита не были в достаточной степени изучены. Отсутствие комплексного исследования совокупности теоретических и методологических проблем становления новых систем бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики определяет актуальность темы диссертационной работы.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы разработки, принципиальных подходов к использованию Международных стандартов финансовой отчетности в практике ведения бухгалтерского учета и составления отчетности отдельных стран, в первую очередь в период перехода на рыночную экономику, нашли широкое отражение в научных трудах ученых и практиков разных стран.

Теоретическим и практическим аспектам данной проблемы посвящены работы известных отечественных ученых и ученых из стран СНГ: И. В. Аверчева, М. А. Вахрушиной, А. И. Веренкова, К. Ш. Дюсембаева, Н. Ю. Джурасева, Р. Г. Каспиной, Е. А. Мизиковского, К. Н. Нарисбаева, С. Н. Поленовой, О. В. Рожновой, В. К. Радостовца, С. С. Сатубалдина, И. А. Смирновой, А. В. Суворова. Теоретические и практические аспекты международного учета и тенденций его развития изложены в трудах В. Г. Гетьмана, Л. В. Горбатовой, В. Д. Новодворского, В. Ф. Палия, Я. В. Соколова, О. В. Соловьевой, В. А. Тереховой, А. Д. Шеремета, Л. З. Шнейдмана и других. Однако, в этих работах не затрагиваются вопросы подготовки и обеспечения условий практического применения международных стандартов финансовой отчетности и аудита в странах СНГ.

Существенный вклад в исследование проблем составления международной финансовой отчетности внесли зарубежные ученые: Д. Александр, Й. Бетге, Ф. Вуд, М. Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, М. Х. Б. Перера, Э. С. Хендриксен, Ч. Т. Хорнгрен, Б. Элиот, Б. Дж. Энштейн и др.

Многие работы зарубежных специалистов посвящены проблемам финансового, управленческого, производственного учета и анализа. В них нашли отражение разные подходы к вопросам разграничения предмета, объектов и методов данных видов учета.

Проблемы аудита (в основном внешнего) как науки, влияния аудиторского контроля на процессы управления организацией в условиях развития рыночных отношений, определения места аудита, его целей, задач и методов, а также научные подходы к стандартизации и качеству аудита исследовали многие российские, казахстанские и зарубежные ученые – Р. А. Алборов, Р. Адамс, В. Д. Андреев, А. Арнс, Н. Т. Белуха,

И. Н. Богатая, О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, М. С. Ержанов, Ю. М. Иткин, Н. Т. Лабынцев, М.В. Мельник, В. В. Нитецкий, В. И. Подольский, Н.А. Ремизов, Дж. Робертсон, Я. В. Соколов, В. С. Стародубцева, Л. В. Сотникова, С.А. Стуков, В. П. Суйц, А. А. Шапошников, Н. Н. Хахонова, А. Д. Шеремет, Р. Энтони и др.

Исследования всей совокупности теоретических, методологических и организационных проблем внешнего аудита в Республике Казахстан, проведенные в последние годы казахстанскими учеными С. С. Сатубалдиным, С. Д. Тажибаевым способствовали развитию теории и практики аудита.

В целом следует подчеркнуть, что большинство трудов, посвященных применению новых инструментов для оценки финансово-хозяйственной деятельности, носят, в основном, прикладной характер.

Развитию теории и методологии бухгалтерского учета, отчетности и аудита уделяется недостаточное внимание. Изучение отечественных и зарубежных источников показало, что методология комплексного анализа, сочетающего оценку эффективности работы организаций и влияния их финансового состояния на национальную экономику, разработаны недостаточно. Вместе с тем, только комплексный подход позволит найти методологические решения вопросов применения международных стандартов, их влияния на систему бухгалтерского учета и аудита и, как следствие, на национальную экономику Республики Казахстан.

Необходимость перехода на международные стандарты финансовой отчетности, систематизации накопленного опыта в условиях глобализации мировой экономики и развития теоретических и методологических проблем совершенствования системы учета и аудита определили цели и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретических и методологических предпосылок и практических рекомендаций по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета и аудита в Казахстане с принципами международных стандартов финансовой отчетности и аудита (МСФО и МСА) и прямому использованию международных стандартов.

В соответствии с выбранной целью в диссертации были поставлены и решены следующие **основные задачи**:

- исследовать теоретическую базу формирования МСФО и обосновать направления совершенствования методологии и организации бухгалтерского учета;
- дать оценку состояния и развития бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- провести анализ национальных нормативно-правовых актов, регулирующих систему бухгалтерского учета с целью ее совершенствования, и обосновать проблемы, связанные с составлением отчетности в формате МСФО (НСФО); раскрыть проблемы кри-

зиса аудиторской деятельности в Республике Казахстан и разработать рекомендации по направлениям его преодоления;

- сформулировать концептуальные основы системы финансовой отчетности, классифицировать виды и определить критерии ее формирования как фактора экономической стабильности рынка и снижения информационных рисков;

- определить особенности сложившихся концептуальных подходов к организации бухгалтерского учета;

- разработать методику трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по казахстанским стандартам в отчетность, сформированную в соответствии с требованиями МСФО;

- провести постатейный анализ информации по балансу и ее трансформации по МСФО на основе системы регулирующих документов организации;

- разработать требования к составлению отчетности в формате МСФО на основе системы правовых положений, действующих в конкретных организациях;

- определить место аудита в системе управления организацией и выявить особенности развития практики аудита с учетом зарубежного опыта;

- разработать принципы и процедуры составления консолидированной финансовой отчетности;

- провести эксперимент по использованию международных стандартов финансовой отчетности и аудита применительно к организациям Республики Казахстан.

**Объектом исследования** является процесс реформирования казахстанского учета и аудита на основе международных стандартов финансовой отчетности и аудита.

**Предметом исследования** является развитие принципов и методологического инструментария ведения бухгалтерского учета и аудита, способствующих сближению национальных стандартов бухгалтерского учета и аудита с принципами МСФО и МСА.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составили концепции и теории российских, казахстанских и зарубежных авторов, материалы научных конференций, практические методики и разработки, научные труды, материалы экономических журналов по различным аспектам бухгалтерского учета, аудита, статистики, управления и экономического анализа.

Методологической основой исследования послужили основные концепции экономической теории, менеджмента и стратегического управления.

При разработке основных положений исследования были применены следующие методы научного познания: метод научной абстракции; методы анализа и синтеза; причинно-следственных связей индукции и дедукции; сравнения, группировки и моделирования; традиционные элементы статистических методов использовались для интер-

претации полученных результатов. При разработке предложений по решению проблем бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и осуществления аудита были использованы результаты наблюдений, накопленные в ходе практической деятельности автора.

Диссертационное исследование выполнено в рамках Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Информационную базу исследования** составили официальные данные Департамента статистического агентства Республики Казахстан (РК), законы и нормативные акты, указы и постановления Президента, решения Правительства, научные исследования отечественных и зарубежных ученых по актуальным проблемам бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и осуществления аудита, международные и казахстанские стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, справочные и информационные издания аудиторских и консалтинговых фирм, официальные корпоративные интернет-сайты, фактические данные ряда коммерческих организаций.

В процессе исследования была изучена международная практика бухгалтерского учета и аудита на курсах, организованных при содействии Британского Совета Международной программы ЮСАИД по реформе бухгалтерского учета через американские корпорации «Карана» и «Прагма», в Институте присяжных бухгалтеров Шотландии (г. Эдинбург) и Министерства финансов Республики Казахстан.

Исследования в области бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности по МСФО и проведения аудита по МСА осуществлялись в организациях ТОО «Компания Арна – Аудит», АО «Подгорный», АО «Казахтелеком», АО «Казпочта», Жамбылский завод металлоконструкций АО «Имсталькон» Казахстана.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в обосновании и разработке комплекса теоретических положений и организационно-методических рекомендаций к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, как основы информационного обеспечения управления, позволяющей принимать эффективные финансовые решения и снижать информационные риски.

Новизна полученных результатов заключается в исследовании условий и факторов приведения национальной системы бухгалтерского учета и аудита в организациях Казахстана в соответствии с требованиями рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности и аудита.

К важнейшим результатам исследования, обладающим научной новизной, относятся следующие:

- обосновано влияние основных закономерностей рыночной экономики на методологию бухгалтерского учета, позволяющего формировать эффективный учетный про-



цесс и подготовить отчетность понятную внешним и внутренним пользователям (т.е. для управления организацией и для инвестирования в экономику стран СНГ);

- разработана концепция единой информационной системы, позволяющая эффективно регулировать взаимоотношения всех субъектов политической и общественной жизни при реализации их информационных прав и обязанностей путем совершенствования законодательства, правовых и организационных механизмов Казнета, создать условия для построения единого информационного пространства Казнета;

- определены направления совершенствования казахстанской системы бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и осуществления аудита, связанные с разработкой научно-обоснованных экономических решений по приведению национальной системы бухгалтерского учета и аудита в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности и аудита;

- разработана методика трансформации консолидированной финансовой отчетности, составленной по казахстанским стандартам, в формат МСФО; методика отличается от существующих детальной структуризацией целевых установок и решаемых задач, процедур трансформации на каждом из ее шести этапов, необходимым информационным обеспечением, применением на практике разработанных для каждого этапа документов и отчетных форм;

- сформирована концепция составления финансовой отчетности, обеспечивающая единый подход к ее составлению, отвечающая процессам интеграции в международную систему стандартизации и нацеленная на удовлетворение информационных потребностей внешних пользователей;

- предложен состав и методы разработки национальных стандартов для отдельных объектов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, обеспечивающих реализацию задач интеграции и сближения их с международной практикой;

- разработаны и апробированы конкретные стандарты, основанные на новых методологических подходах к реформированию бухгалтерского учета и аудита на казахстанских организациях, позволяющие формировать экономическим субъектам отчетную информацию в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности;

- выявлены условия, необходимые для внедрения в практику казахстанского бухгалтерского учета и аудита международных стандартов, и обоснованы направления их обеспечения.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.** Полученные в процессе исследования результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теории и методологии бухгалтерского учета, внешнего и внутреннего аудита.

Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов исследования заключается в возможности их использования по совершенствованию методологии и организации бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности и проведению аудита, формированию необходимой информационной базы для эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью организации.

По рекомендациям относительно совершенствования методологии и организации бухгалтерского учета и аудита в соответствии с МСФО и МСА проведено анкетирование в 10 организациях, в том числе в Жамбылских филиалах АО «Казакхтелеком» и «Казпочта», Жамбылском заводе металлоконструкций АО «Имсталькон», АО «Подгорный», ТОО «Таразский металлургический завод» (г. Тараз) и других предприятиях Республики Казахстан. Результаты анкетирования подтверждают правильность методологических подходов автора к совершенствованию учетно-аналитического пространства для управления экономикой экономических субъектов.

Предложенные теоретико-методологические и организационно-методические положения по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита отвечают современным требованиям МСФО и МСА. С помощью применения предложенных методик можно осуществлять комплексную и системную оценку эффективности деятельности организации в целом и отдельных структурных подразделений, выявлять текущие приоритеты развития, прогнозировать их будущее развитие с целью выработки оптимальных управленческих решений.

Результаты и выводы диссертационного исследования могут быть применены в бухгалтерском учете и практической работе аудиторских организаций, осуществляющих контроль над деятельностью экономических субъектов.

Положения, разработанные в диссертации, могут быть использованы в образовательных процессах высших учебных заведений и учебных центров, осуществляющих подготовку, переподготовку и повышение квалификации бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и консультантов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации, полученные теоретические выводы и практические рекомендации докладывались и были одобрены на международных и казахстанских семинарах и конференциях, в том числе на Международной научно-практической конференции «Научно-образовательный потенциал нации и конкурентоспособность страны» (Сенім, Тараз, 2008, ТарГУ им. М.Х. Дулати); Международной научно-практической конференции «Проблемы инновационного развития общества: настоящее и будущее» (Эверо, г. Алматы, 2009, ТарГУ им. М.Х. Дулати); V международной научно-практической конференции «Прикладные научные разработки-2009» Praha Publishing House «Education and Science» s.r.o., Чехия – Прага (Чехия), 2009.); V Международной научно-практической конфе-

ренции «Научный потенциал мира» (София «БялГРАД-БГ» ООД, 2009, Болгария); Международной научно-практической конференции «Новости научной мысли» (Прага, 2009, «Education and Sciensa» s.r.o., Чехия); Международной научно-практической конференции «Наука и инновация» (Перемышль, 2010, Nauka i studia 2010, Польша); Международном научно-практическом семинаре «Макроэкономические аспекты развития финансово-кредитной системы Республики Казахстан: тенденции и перспективы» (Астана, 2011, Казахский университет экономики, финансов и международной торговли); Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы налогов, бюджета и системы подготовки экономических кадров» (Астана, 2011, Казахский университет экономики, финансов и международной торговли).

Научное исследование выполнено в рамках научно-исследовательских работ Таразского государственного университета им. М.Х. Дулати, проводимых в соответствии с общеуниверситетской комплексной темой: «Проблемы развития бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности».

Научные результаты исследования используются в практической деятельности в АО «Подгорный» (методика трансформации финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности и выработанных на каждом этапе документов и формы отчетности для оценки результатов деятельности и анализа финансового состояния организаций, используются на предприятиях ТОО «КК Улы Султан», Строительного комплекса и др.).

Разработанная модель обоснованного выбора новой учетной политики при переходе на МСФО (НСФО) применяется в работе дочерних организаций ТОО «Агрохолдинг-Подгорный», ТОО «Шабдрзакимпекс», что позволяет обеспечить прозрачность финансовой отчетности, открытость, достоверность финансового положения и результатов деятельности дочерних организаций акционерного общества.

Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности и проведению аудита в условиях применения международных стандартов финансовой отчетности и аудита для комплексной оценки эффективности деятельности, а также разработанная и научно обоснованная концепция единого информационного пространства, принципы и методы составления национальных стандартов для отдельных объектов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита внедрены в работу подразделения ТОО «Таразский металлургический завод», что способствует повышению качества проведения государственного мониторинга, аудита и анализа эффективности управления активами организаций, выявлению перспективных и текущих приоритетов развития, прогнозированию их будущего с целью выработки оптимальных управленческих решений.

В практической деятельности ТОО «Компания Арна - Аудит» используется методика применения экономического анализа в налоговом аудите, что позволяет комплексно оценить налогообложение аудируемой организации и охарактеризовать изменения в динамике и структуре налогообложения, воздействие системы налогообложения на важнейшие результаты деятельности, в том числе оценить соблюдение организацией принципа непрерывности деятельности.

В АО «Центр подготовки, переподготовки и повышения квалификации специалистов органов финансовой системы» (далее - Центр), аккредитованного Министерством финансов Республики Казахстан, используются в качестве организации по профессиональной сертификации бухгалтеров концептуальные основы формирования финансовой отчетности, основные принципы, методы, положения и правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности организаций в проведении научных семинаров, при разработке образовательных программ по «Бухгалтерскому учету в соответствии с МСФО», что способствует повышению качества и эффективности подготовки профессиональных бухгалтеров.

Основные положения работы используются кафедрами «Бухгалтерский учет и аудит» Таразского государственного университета им. М.Х. Дулати, «Экономика и финансы» Международного казахско-турецкого университета им. К.А. Ясави в преподавании учебных дисциплин «Бухгалтерский учет», «Финансовый учет 1, 2», «Учет и отчетность», «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Аудит», «Практический аудит».

**Публикация результатов исследования.** Основные положения научного исследования опубликованы в 46 работах общим объемом 114,17 п.л., (авторский объем - 110,375 п.л.), в том числе три авторские монографии объемом 50,6 п.л. и одиннадцать статей авторским объемом 8,11 п.л. опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем работы.** Диссертация содержит 304 страницы текста, состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка из 155 наименований, 13 рисунков, 37 таблиц, 18 приложений.

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Основные положения диссертации можно объединить в три группы проблем: теоретические основы стандартизации бухгалтерского учета и аудита; подготовка к переходу на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) казахстанских организаций; методологические и организационные предпосылки к переводу национальной системы аудита на международные стандарты.

## 1. Теоретические основы стандартизации бухгалтерского учета и аудита

В настоящее время ученые, работающие в области бухгалтерского учета и аудита, признают необходимость и целесообразность сближения национальных учетных систем. В основу всей системы учета должен быть положен признак «понятности», определяющий ключевое качество любой учетной информации.

Принципы построения казахстанского учета практически дублируют положения МСФО. Однако ряд положений и принципов, декларируемых в стандартах бухгалтерского учета (СБУ), на практике не реализуются. Новое законодательство по ценным бумагам и акционерным обществам способствует активизации и заинтересованности пользователей финансовой отчетности акционерных обществ в повышении качества отчетности. Это требует от бухгалтеров более глубокого знания и владения МСФО.

Правильное применение МСФО предполагает четкое понимание того, из каких документов они состоят, что является объектом стандартизации, какой текст стандартов имеет официальный статус, в отношении какой отчетности они применяются, каково значение основного и разрешенных альтернативных способов учета, какую силу имеют разные положения стандартов.

Расширение использования принципов МСФО связано, прежде всего, с такими объективными предпосылками, как:

- 1) интеграция, взаимозависимость, взаимообусловленность мировой экономики и повсеместная необходимость в развитии финансовых и инвестиционных рынков;
- 2) расширение деятельности транснациональных корпораций, интегрированных совместных предприятий и взаимное проникновение капиталов организаций различных стран;
- 3) необходимость единых подходов в отношении унификации и стандартизации межнациональных программ в социальной, экономической и финансовой сферах управления экономическими процессами;
- 4) невозможность ограничения рамками национальных принципов и правил ведения учета, отчетности и аудита;
- 5) желание иметь сопоставимую, понятную информацию для принятия правильных решений, не затрачивая значительных средств для приведения отчетности в соответствие с международными правилами или национальными нормами страны-партнера.

Основной целью всех пользователей является получение объективной и достоверной информации о состоянии и результатах деятельности организации. Поскольку постановка и ведение бухгалтерского (финансового) учета относятся к компетенции самой организа-

ции, необходима реализация общих правил составления финансовой отчетности, понятных пользователям, которые обеспечат их информационные потребности и гарантируют объективность представляемой в отчетности информации.

В работе единое информационное пространство рассматривается как совокупность баз и банков данных, технологий их ведения и использования, информационно-телекоммуникационных систем и сетей, функционирующих на основе единых принципов и по общим правилам, обеспечивающих информационное взаимодействие организаций и граждан, а также удовлетворение их информационных потребностей.

Для максимальной реализации преимуществ от осуществляемых в стране мер по совершенствованию учетной информации необходимо ориентироваться на принципы устойчивого развития организаций. Существенной особенностью формирования и развития единого информационного пространства Казнет (Казахстанская сеть) становится установление обязательной для всех жесткой технологической дисциплины при формировании государственных информационных ресурсов.

Единое информационное пространство Казнет складывается из следующих главных компонентов:

- 1) информационные сетевые ресурсы, содержащие информацию, данные и знания;
- 2) информационная инфраструктура, состоящая из организационных структур, обеспечивающих функционирование и развитие единого информационного пространства (в частности, сбор, обработку, хранение, распространение, поиск и передачу информации) и средства информационного взаимодействия граждан и организаций, обеспечивающие им доступ к информационным ресурсам посредством использования соответствующих технологий и программно-технических средств;

- 3) нормативные правовые акты, организационные и информационные документы, регулирующие деятельность и взаимоотношения между участниками формирования и развития Казнета.

К объектам развития и регулирования Казнета целесообразно относить:

- 1) информационные ресурсы вне зависимости от форм хранения и собственности, содержащие как сведения, составляющие коммерческую тайну, конфиденциальную информацию, так и открытую общедоступную информацию;

- 2) права физических и юридических лиц, государства на получение, распространение и использование информации, защиту конфиденциальной информации и интеллектуальной собственности;

3) систему формирования общественного сознания (мировоззрение, политические взгляды, моральные и этические ценности и прочие), базирующуюся на информации, распространяемой в глобальной сети Интернет;

4) систему воздействия на процесс принятия политических решений, во многом зависимую от качества и своевременности ее информационного обеспечения;

5) систему участия общественных объединений в пропаганде своих взглядов в средствах массовой информации, размещенных в сети Интернет;

6) общенациональные, региональные и локальные информационно-телекоммуникационные системы сети передачи данных, в том числе и специального назначения, а также спутниковые системы связи;

7) системы электронной торговли – торговля товарами и услугами посредством Интернета.

Для обеспечения создания единого информационного пространства необходимо формирование:

- методической основы, которая должна определять информационно-функциональный образ пространства и его использования для развития всех методических, технико-технологических и информационных компонентов и других ведомственных информационных систем, а также создание единой технологической инфраструктуры, обеспечивающей эффективное их информационное взаимодействие;

- средств обеспечения безопасности и защиты информации в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан и нормативных документов в этой области, в том числе разделение контура единого пространства по условиям доступа к информации и категориям пользователей;

- организации непрерывной и регулярной оценки проблемно-ориентированного информационного обеспечения деятельности организаций в соответствии с применением ресурсов единого информационного пространства и с приоритетными задачами национальной политики.

На первом этапе одним из вариантов реализации единого информационного пространства должна стать:

- интеграция специализированных центров, представляющих ведомственные информационные системы;

- создание специальной информационно-аналитической системы, способной интегрировать и анализировать весь существующий объем открытой и закрытой инфор-

мации не только по функциональным, но и по региональным направлениям национальной политики в интересах организаций.

При создании и развитии информационных систем деятельности организаций целесообразно исходить из отечественной практики и зарубежных информационных технологий ведения учета.

Концепция единой информационной системы позволит:

- 1) эффективно использовать экономический, промышленный, интеллектуальный и кадровый потенциал организаций Казахстана в сфере информационных технологий;
- 2) обеспечить согласованное развитие информационной сферы и отрасли с регионами Казахстана;
- 3) выстроить приоритетные направления государственной политики развития национального сегмента глобальной информационной сети Интернет в различных сферах деятельности государства;
- 4) открыть новые возможности регулярного информирования населения органами государственной власти и управления о политической, социально-экономической жизни посредством распространения решения информационных ресурсов Казнета;
- 5) эффективно регулировать взаимоотношения всех субъектов политической и общественной жизни при реализации их информационных прав и обязанностей путем совершенствования законодательства, правовых и организационных механизмов Казнета;
- 6) создать условия для построения единого информационного пространства Казнет.

Целью введения МСФО в казахстанскую систему бухгалтерского учета как основы информационной базы является сведение к минимуму национальных различий отчетности и обеспечение надежности информации для принятия решений разными пользователями.

Для разработки объективного и отвечающего современным требованиям подхода к применению международных стандартов в Республике Казахстан необходимо принимать во внимание историю формирования МСФО как единой системы глобальных стандартов, а также фундаментальные изменения в мировой экономике, произошедшие в результате международной интеграции и индустриально-инновационного развития экономики.

Стандартизация бухгалтерского учета Казахстана должна проводиться, исходя как из исторических и культурных традиций, изучения национальных особенностей, так и условий экономического развития мировой экономики. Это новые пути создания националь-



ных стандартов учета, а также разработка рекомендации по применению отдельных процедур их внедрения в казахстанскую практику.

Международный опыт, традиции отечественного учета и сложившиеся экономические условия в Республике Казахстан настоятельно требуют принятия профессиональных этических кодексов поведения бухгалтеров и аудиторов. В настоящее время данные вопросы являются приоритетными. Элементами перспективной этической программы должны стать следующие:

- создание специальных комитетов по этике при профессиональных объединениях бухгалтеров, в задачи которых входит широкая пропаганда принципов и норм их поведения;
- публикация разъяснений к правилам поведения; контроль за исполнением членами организации требований профессиональной этики, разработка мер по минимизации их нарушений;
- рассмотрение на конкретных примерах положительных и отрицательных последствий, вытекающих из соблюдения норм профессиональной этики;
- оценка профессиональными организациями деятельности учетных работников на соответствие их поведения провозглашенным нормам профессиональной этики; включение курса профессиональной этики в программу обучения бухгалтеров.

Приоритетным направлением деятельности бухгалтера должна стать поддержка законных и этических целей организации. Такое решение вопроса позволит избежать противоречий, возникающих при давлении на бухгалтера руководителя организации, родственников или личных отношений, конфликтов по другим проблемам.

Переход на МСФО предполагает формирование отчетной информации на основе реализации их концептуальных подходов к организации бухгалтерского учета на предприятиях и в организациях (рис. 1).

Рассмотренные подходы к формированию казахстанского бухгалтерского учета согласно требованиям МСФО служат основой подготовки и представления отчетной информации, так как они определяют основные базовые принципы и методы, исходя из которых, должна формироваться политика ведения учета и составления отчетности по МСФО в странах СНГ.

Кроме того, практическое их применение при переходе на международные стандарты финансовой отчетности позволит казахстанским организациям решать организационные и научно-практические задачи по внедрению МСФО в учетную практику.

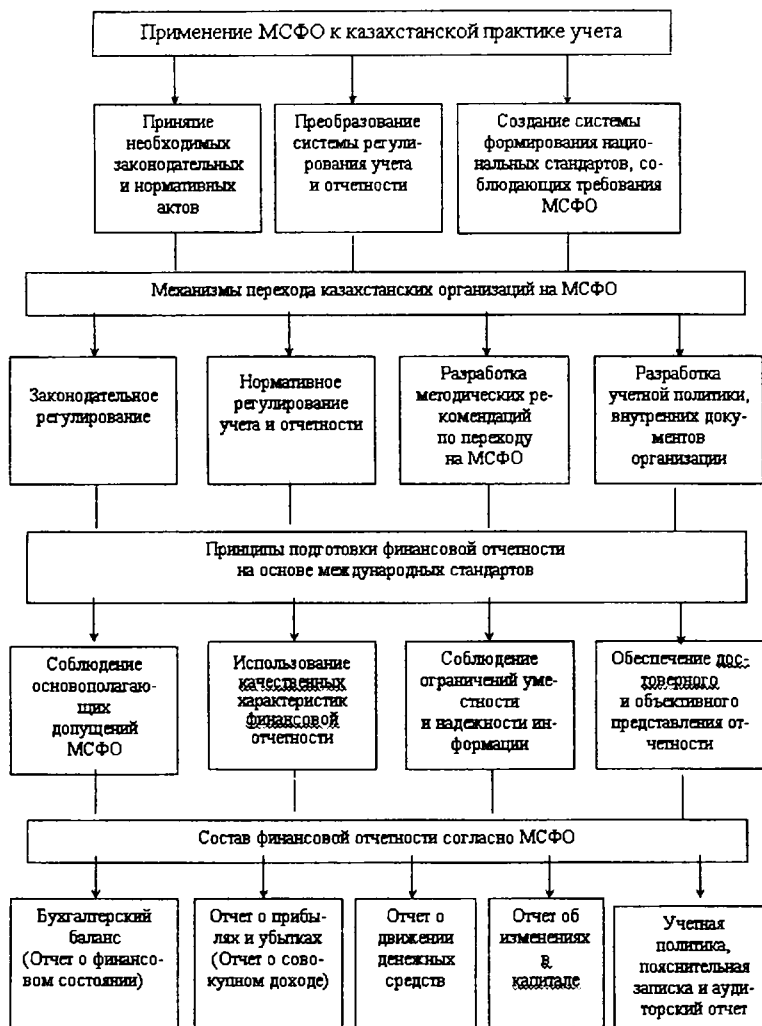


Рис. 1. Концептуальные подходы к организации бухгалтерского учета при переходе на МСФО

Концептуальная модель основ формирования финансовой отчетности представлена на рис. 2 и взаимоувязывает основополагающие допущения, базовые учетные принципы, качественные характеристики отчетной информации, требования к представлению финансовой отчетности, группировку информации по отчетным элементам и методы ее стоимостного измерения. В число базовых принципов учета, включены: последовательность приме-

нения учетной политики, денежное выражение фактов хозяйственной деятельности, учет имущества в оценке фактических затрат, консерватизм в оценке, двойная запись на счетах, концепция продаж и соответствия доходов и расходов, принцип документального обоснования хозяйственных фактов и контроль за деятельностью организации.

Анализ международной, российской и казахстанской практики составления отчетности позволил уточнить и систематизировать концептуальные положения формирования финансовой отчетности, обеспечивающие единство в ее составлении и непротиворечивость принципов, требований и допущений. Авторский подход к выделению концептуальных элементов формирования финансовой отчетности основан на классификационном разделении допущений, принципов, качественных характеристик и требований к отчетности.

Таким образом, реализация концептуальных направлений развития национальной отчетности, и, прежде всего, финансовой отчетности, в соответствии с требованиями рыночной экономики, может быть достигнута путем применения системы допущений и принципов, качественных характеристик финансовой отчетности, признаваемых мировым сообществом.

В целях обоснования авторской позиции в решении рассматриваемой проблемы в диссертации проведен сравнительный анализ концептуальных подходов к формированию финансовой отчетности в формате КСБУ, и подходов к формированию финансовой отчетности по международным правилам – МСФО. Признаками сравнения являются предпосылки формирования и представления финансовой отчетности: цель отчетности, концепции и основные принципы составления финансовой отчетности.

Внедрение МСФО в Казахстане диктуется требованиями развивающейся рыночной экономики, предполагающей единство информационной бухгалтерской системы, адекватного языка общения между организациями, деятельность которых осуществляется на международных рынках.

Сами компании в настоящее время, с точки зрения заинтересованности в применении МСФО, подразделяются на несколько групп:

- первая группа организаций включает фирмы и компании, применяющие МСФО или планирующие их применять в настоящее время для составления отчетности; эта группа предприятий ведет параллельно два вида учета или использует в своей учетной практике процедуру так называемой «трансформации»;

- вторая группа предприятий, охватывает крупные и средние компании, у которых нет возможности применять МСФО, хотя они заинтересованы в их применении, но не имеют финансовых и кадровых возможностей; такие организации составляют значительную долю;

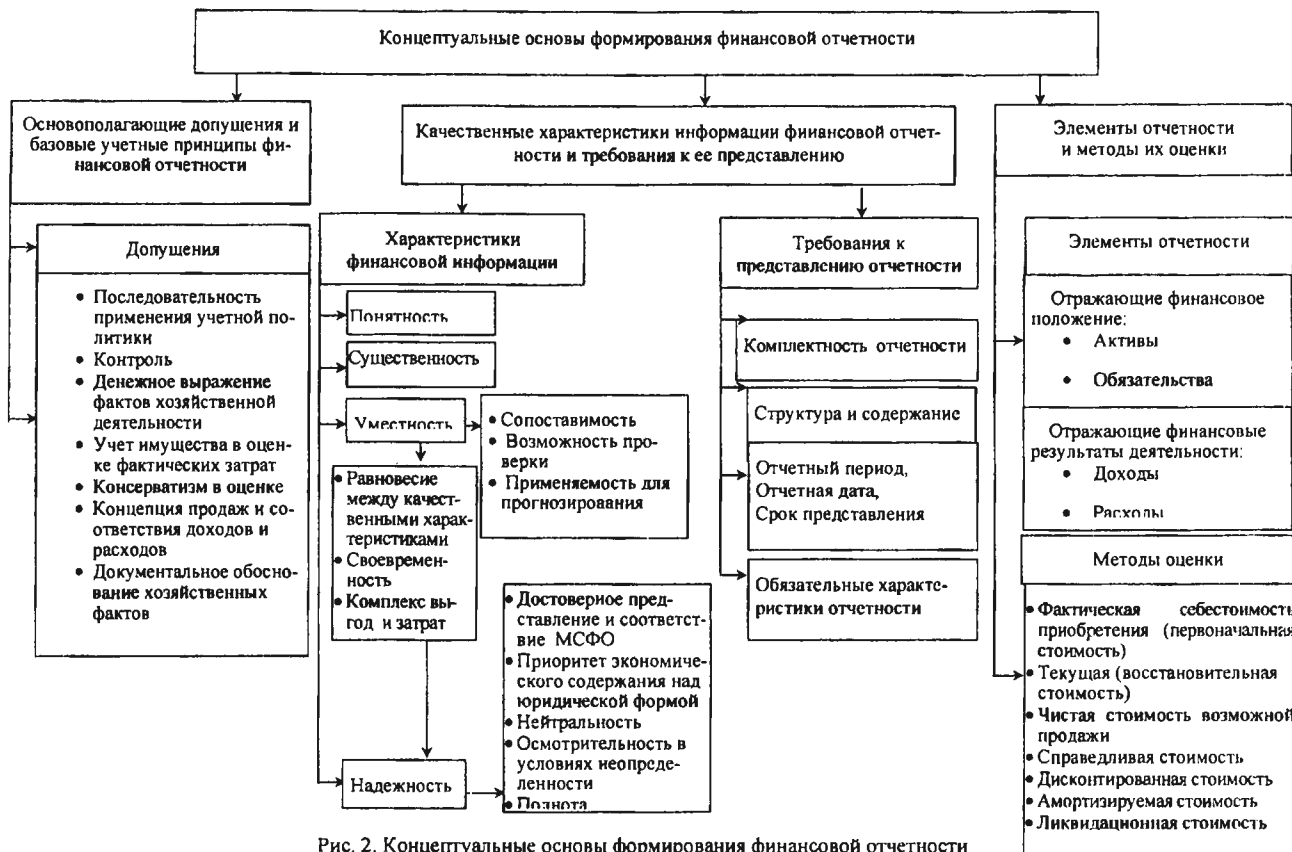


Рис. 2. Концептуальные основы формирования финансовой отчетности

- третья группа организаций не заинтересована в переходе на МСФО; это малые предприятия, незначительные объемы деятельности которых не требуют перехода на МСФО.

Внедрение МСФО в Республике Казахстан предполагает решение следующих задач:

- объективная оценка состояния и перспектив разработки стандартов; уяснение порядка и последствий введения стандартизации;
- изменение нормативной базы бухгалтерского учета;
- расширение системы обучения и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов;
- развитие механизмов стимулирования применения МСФО в практике учета и отчетности.

Именно для обеспечения информационных потребностей пользователей в каждой стране разрабатываются национальные стандарты бухгалтерского (финансового) учета, регламентирующие порядок подготовки и представления финансовой отчетности.

Необходимо отметить два направления развития бухгалтерского (финансового) учета:

- проведение научных исследований в области бухгалтерского (финансового) учета, помогающих разработать подходы к отражению в учете новых фактов хозяйственной деятельности;
- тенденция к унификации стандартов на международном уровне, а именно: МСФО и казахстанских стандартов, что в конечном итоге будет способствовать проведению сравнительного анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

В сложившихся условиях перехода организаций Республики Казахстан на систему учета и отчетности по МСФО разработка учетной политики должна быть включена в процесс перехода как неотделимая ее часть. Для приведения бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с МСФО в результате проведенного исследования определены нормативные основы формирования учетной политики (рис. 3).

Принципиальной особенностью МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности (НСФО) 2 является их ориентация на порядок и условия представления информации в финансовой отчетности. Поэтому организация системы бухгалтерского учета остается за рамками регулирования международных стандартов и в этом случае компании должны применять требования, вытекающие из национальных нормативных актов, или включать их в состав учетной политики с целью создания единого документа.

Выбор модели представления отчетности, методы, способы и показатели, регламентирующие учет и составляющие систему, на базе которой формируется финансовая отчетность и налоговые расчеты, для каждой конкретной компании должны быть разработаны и приняты в основном ее документе, описывающем правила учета и формирования финансо-

вой отчетности, – учетной политике. По своему назначению учетная политика должна иметь статус официального документа, утверждаемого в установленном порядке. При этом в состав учетной политики экономических субъектов может включаться и налоговая политика, положения которой будут приниматься и для целей налогообложения с 2012 года, согласно требованиям нового Налогового кодекса Республики Казахстан.

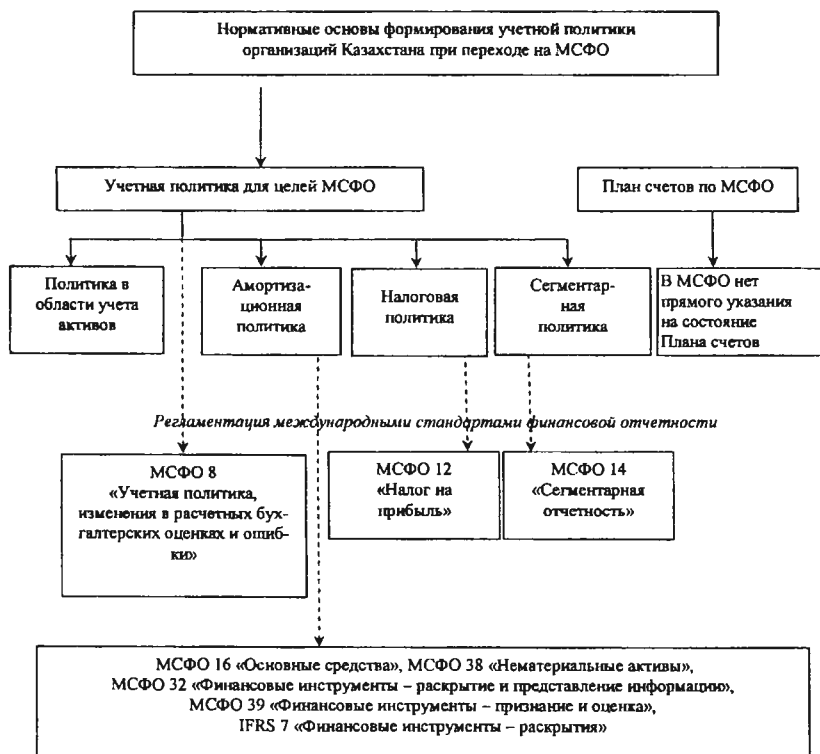


Рис. 3. Нормативные основы перехода казахстанских организаций на МСФО

Учетная политика организации должна быть разработана таким образом, чтобы финансовая отчетность организации и учет, на базе которого она составлена, соответствовали бы всем требованиям каждого применяемого в организации МСФО или НСФО. В этом случае система МСФО опирается на «профессиональное суждение».

Для придания учетной политике силы юридического документа и в зависимости от требований устава учетная политика должна утверждаться протокольным решением соб-

ственного или приказом лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

Учетную политику, составленную в процессе трансформации отчетности, необходимо дополнить разделами организации учета, документирования и элементами налоговой политики. В результате должна быть разработана инструкция не только по ведению учета и составлению отчетности, но и документ, подтверждающий особенности налогообложения отдельных операций компании, которые непосредственно связаны с требованиями Налогового кодекса Республики Казахстан.

Следует учитывать, что МСФО и НСФО рассматривают учетную политику как выбор способов:

- подготовки финансовой отчетности;
- представления финансовой отчетности (раскрытие);
- внесения изменений и дополнений в учетную политику.

Учетная политика по МФСО и НСФО отличается от учетной политики по КСБУ тем, что она определяет общие принципы и правила составления финансовой отчетности, а не прямые указания по ведению бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, в большей мере соответствующий организационно-технологическим особенностям бизнес-процессов организации и стратегии её развития.

Учитывая, что разработка учетной политики входит в компетенцию организации, исходя из особенностей ее деятельности и требований соответствующих стандартов, в работе рекомендованы три модели формирования учетной политики и предложены проекты формирования учетной политики для казахстанских организаций, находящихся на общем и специальном режимах налогообложения (упрощенной системе), ориентированные на рациональное формирование учетной политики с целью интеграции бухгалтерского и налогового учета, отражающие особенности и возможности применения МСФО.

## **2. Подготовка к переходу на международные стандарты финансовой отчетности казахстанских организаций**

Период с 01.01.2005 г. по 01.01.2008 г. (принятие НСФО, публикация МСФО-2006 на русском языке) вообще можно считать «мертвым» периодом. Это связано с тем, что 3 года Казахстан существовал без СБУ: КСБУ устарели и упразднены, официальный русский текст МСФО, переход на который был обязателен, отсутствовал.

Новый Закон Республики Казахстан от 20.02.07 г. № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» вступил в силу с марта 2007 г. и установил категории субъектов, которые должны сформировать учет и отчетность по МСФО, либо по национальным стандартам (НСФО).

На основе международных стандартов 21 июня 2007 года были разработаны и утверждены приказом МФ РК №217 НСФО 1 и НСФО 2. В рамках НСФО 2 имеются 36 разделов, соответствующих МСФО, переход на которые предусматривалось осуществить с 01.01.2008 г. НСФО 2 учел практически все принципы учета и отчетности, на которых построена система МСФО. Это позволяет считать целесообразным внедрение в практику казахстанского бухгалтерского учета международных стандартов финансовой отчетности.

Разработка единой системы стандартов бухгалтерского учета, благодаря которым формируется достоверная качественная информация, является решением проблемы. Максимальное сближение (конвергенция) НСФО с МСФО, обеспечивает оптимальное решение задачи повышения качества учетной информации, формируемой бухгалтерским учетом и отчетностью.

Отметим, что одна из сложностей связана с запаздыванием перевода международных стандартов отчетности на государственный язык, в связи, с чем организации вынуждены использовать устаревшую версию перевода МСФО.

Показателен опыт евразийских стран, которые адаптируют МСФО в качестве национальных стандартов финансовой отчетности и делают их обязательными к применению с 2011 года. При этом сохраняется идеология МСФО, но, в то же время, учитываются национальные особенности, присущие каждой стране (табл. 1).

Таблица 1

Внедрение МСФО в странах СНГ

Страна	Листинговые компании		Нелистинговые компании
	МСФО обязательны для отдельных организаций	МСФО обязательны для всех	Использование МСФО
Россия		X	МСФО обязательны для всех
Беларусь	X (банки с 2008 г.)		МСФО обязательны для банков
Украина	X		МСФО обязательны для банков
Казахстан		X	МСФО обязательны для всех

Цель на максимальное сближение МСФО с национальными системами учета отличается от ранее поставленной цели – гармонизации. Конвергенция не предполагает прямого перехода на МСФО, а ограничивается практическим сближением МСФО с национальными стандартами, что приводит к достижению единых подходов в решении вопросов учета и отчетности на национальном уровне. МСФО при правильном их применении, обеспечивают ответственность при представлении финансовой отчетности, а



также ее прозрачность, понятность и сопоставимость как необходимые атрибуты современной глобальной рыночной экономики.

Принятие НСФО – важный шаг в развитии системы бухгалтерского учета Казахстана. Действующие правила ведения бухгалтерского учета, типовой план счетов и НСФО формируют основу национальной системы бухгалтерского учета и отчетности, которую необходимо развивать.

Для выработки единого подхода к решению задачи составления финансовой отчетности по МСФО с минимальным уровнем риска в казахстанской практике в целом необходимо сгруппировать основные проблемы переходного периода реформ в 2006-2012 гг. и приписать им системную классификацию. Такое рассмотрение МСФО позволит, во-первых, систематизировать знания об их применении, во-вторых, найти комплексные решения в отношении группы однородных проблем. В работе предлагается системная классификация проблем, проиллюстрированная на рис. 4.

Наиболее существенными препятствиями составления финансовой отчетности по МСФО, которые тормозят процесс их освоения и внедрения, являются:

- нормативная база национальной системы учета и отчетности;
- проблемы инкорпорирования МСФО;
- проблемы применения МСА.

**Нормативная база национальной системы учета и отчетности Республики Казахстан должна быть улучшена.** Эффективное интегрирование Казахстана в мировую экономику требует включения норм или отдельных документов международных общественных организаций в казахстанское право и придания им статуса нормативных правовых актов Республики Казахстан.

**Проблемы инкорпорирования МСФО связаны со следующими причинами:**

- отсутствие комплекта переведенного на русский язык МСФО и Постоянного Комитета по интерпретации (ПКИ) в установленном порядке со статьей 16 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»;
- сложность восприятия понятий и терминов МСФО при использовании переводов первоисточников на государственный и русский языки и значительное количество новых терминов, без изучения и осознания смысла которых невозможно продолжать освоение системы МСФО;
- в процессе признания и оценки показателей финансовой отчетности, как правило, требуется одновременное применение нескольких стандартов согласно отсылкам или требованиям, указанным в самих стандартах, что значительно затрудняет и увеличивает период процесса изучения;

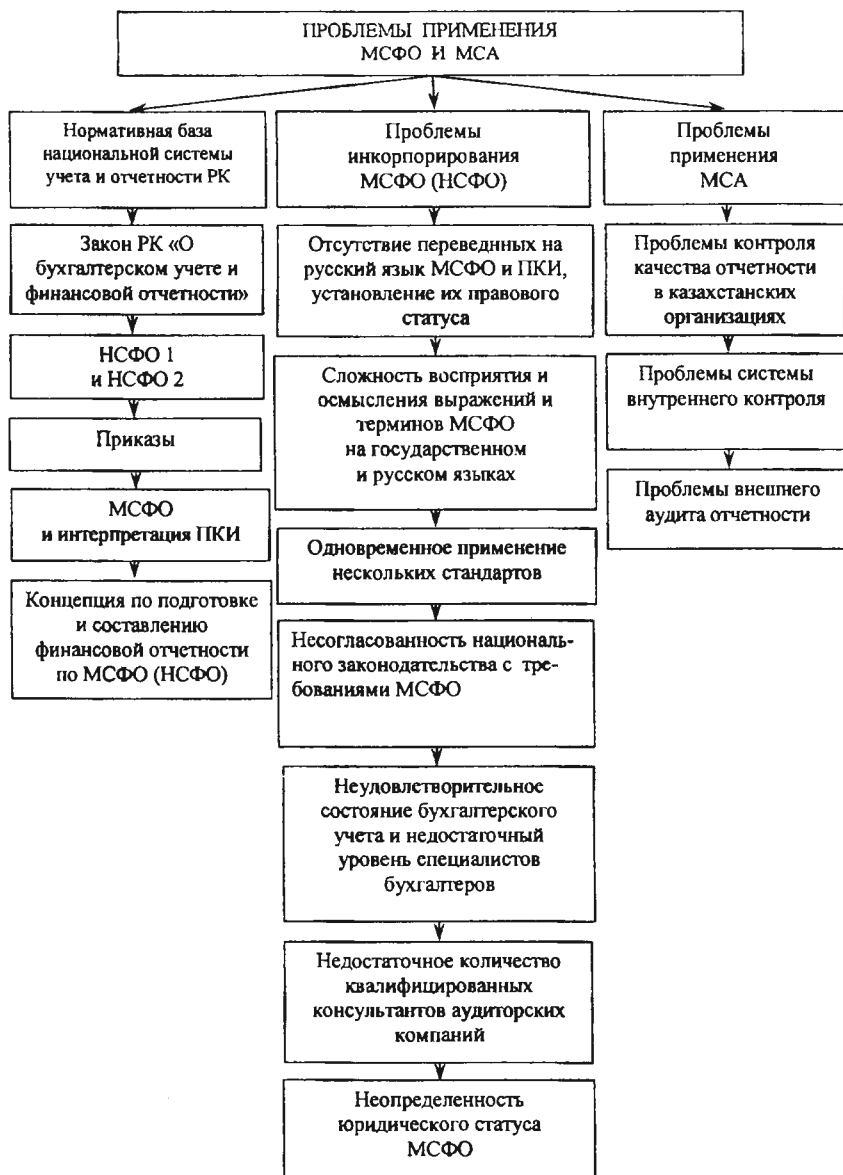


Рис. 4. Перечень основных проблем переходного периода к применению МСФО и МСА в национальной системе учета и аудита Республики Казахстан

- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета у большинства компаний и недостаточный профессиональный уровень специалистов-бухгалтеров;
- трудности в преодолении сложившихся стереотипов и освоении новых методов работы;
- недостаточное количество квалифицированных консультантов аудиторских компаний, способных грамотно и в то же время в доступной форме донести до пользователей правила конверсии и осуществить трансформацию в конкретных условиях, а в дальнейшем обеспечить сопровождение постановки учета;
- неопределенность юридического статуса МСФО.

**Сложность применения МСА состоит в следующем:** в практической деятельности аудиторских компаний-резидентов Республики Казахстан применяется документ, регламентирующий правила и процедуры проведения аудита и сопутствующих услуг – это Международные стандарты аудита в Казахстане, осуществляющиеся в основном аудиторскими компаниями с иностранным участием.

Проблемы контроля качества отчетности в казахстанских организациях связаны с высоким риском внешнего аудита и низкой эффективностью системы внутреннего контроля, которая должна быть нацелена на предотвращение искажения информации в отчетности организаций во избежание предоставления заинтересованным пользователям недостоверной информации.

При переходе на МСФО и НСФО 2 организациям необходимо провести следующие процедуры (рис. 5).

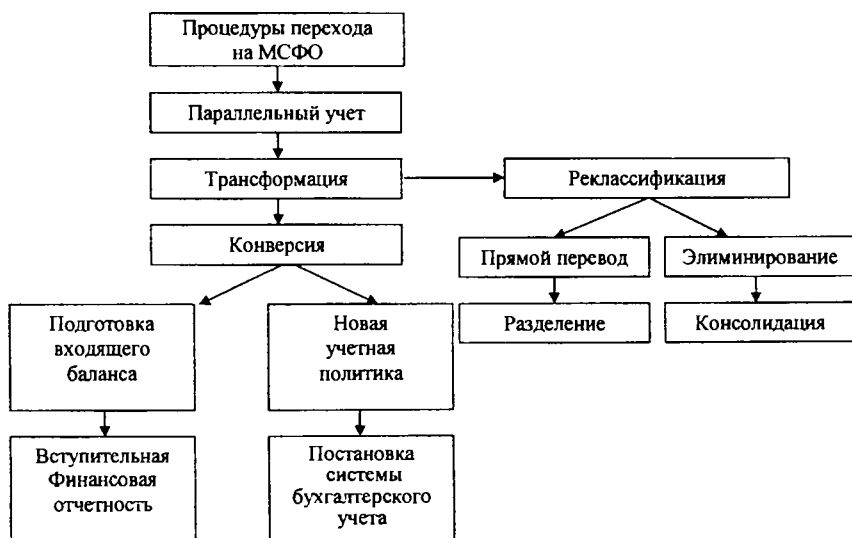


Рис. 5. Этапы и процедуры формирования финансовой отчетности при переходе на МСФО и НСФО 2

**Параллельный учет** означает ведение двух баз данных: по КСБУ и МСФО; трансформация (преобразование) – это периодический процесс подготовки отчетов по МСФО на отчетную дату, получаемый путем реклассификации и оценки статей учета по КСБУ и внесения корректировок с целью приведения статей в соответствие с нормами МСФО.

**Трансформация** представляет составление входящего баланса, трансформационных таблиц и наличия двух видов плана счетов: национального и соответствующего МСФО; конверсия (замена) – полный перевод с учета и отчетности по КСБУ на учет и отчетность по МСФО с отказом от национальных стандартов путем проведения разовой трансформации в год перехода, с подготовкой входящего баланса и новой учетной политики, соответствующей требованиям МСФО.

Реализацию перехода на новую систему учета и отчетности, а также освоение новых правил и выработки нового отчета можно разделить на два этапа:

1) подготовка вступительной финансовой отчетности на дату перехода, который осуществляется в течение короткого периода путем трансформации отдельных статей, с целью приведения их в соответствие с требованиями МСФО или НСФО;

2) постановка бухгалтерского учета, который осуществляется в течение года перехода, а может быть и более, согласно условиям разработанной учетной политики, соответствующей принципам МСФО или НСФО и Закону РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

При трансформации отчетности одновременно проводится реклассификация статей и разработка нового плана счетов (Рабочий план счетов (далее – РПС)) на базе Типового плана счетов (далее – ТПС), утвержденного приказом МФ РК № 185 от 23.05.2007 г.

Для решения данной проблемы разработан раздел 36 НСФО 2 «Переходные положения», определяющие порядок пересчета показателей за прошлые периоды при составлении входящего баланса (ретроспективное или перспективное применение).

При трансформации отдельных статей баланса необходимо использовать принцип существенности, который признается одной из важных качественных характеристик финансовой отчетности. В национальной практике РК прежде не применялся. В работе приводится методика расчета уровня существенности.

В соответствии с МСФО и НСФО 2 разработаны и внедрены в практику организаций Республики Казахстан новые формы финансовой отчетности. Все разработанные формы учетной и сводной документации методически обоснованы, доведены до уровня их практического внедрения и уже применяются в организации учетного процесса исследуемых организаций.

Обязательная и дополнительная информация, раскрываемая в составе корпоративной отчетности, является завершающим звеном модели финансовой отчетности, которая рекомендуется к использованию казахстанскими группами компании при переходе на МСФО.

В работе сформулирована методика трансформации консолидированной финансовой отчетности, отражающая объективные условия и тенденции развития крупных интегрированных бизнес-структур, практическая реализация положений которой позволяет принимать обоснованные экономические решения по стратегическому управлению консолидируемых групп.

В основу подхода к совершенствованию методики трансформации консолидированной отчетности заложено следующее исходное положение: процедура трансформации отчетности трудно формализуема, мало унифицируема, а перечень возможных расхождений может значительно варьировать в зависимости от вида деятельности. Методика разработана для трансформации отчетности крупных бизнес-структур и в автоматизированном варианте апробирована при трансформации отчетности АО «Подгорный» в отчетность по МСФО, используемую для внутренних целей управления в группе организаций.

Особенностями предлагаемой методики трансформации отчетности являются конкретизация процедур трансформации на каждом из этапов; необходимое информационное обеспечение, регламентированный перечень выработанных документов и отчетных форм (рис. 6).

На дату перехода на МСФО и НСФО 2 организация обязана:

- оценить все производные финансовые инвестиции по справедливой стоимости;
- списать все отложенные убытки и прибыли по производным инструментам, которые были включены в финансовую отчетность по прежним правилам учета, если они были признаны в качестве активов или обязательств.

В соответствии с требованиями МСФО и НСФО порядок учета и оценки финансовых инструментов регламентируется разделом 11 НСФО 2 «Финансовые активы и финансовые обязательства», разработанные в процессе исследования.

В отличие от КСБУ международный стандарт не дает конкретного перечня тех или иных затрат, включаемых в себестоимость или относящихся к расходам периода. МСФО не формулирует общие принципы определения себестоимости, формирование которой определяется согласно учетной политике предприятия. В МСФО отсутствует регламентация затрат, вместе с тем международные стандарты предоставляют большую свободу в определении себестоимости, которая базируется на профессиональных суждениях бухгалтера и признаниях расходов в балансе.

В работе выявлены основные отличия учета по МСФО от учета согласно требованиям КСБУ. К ним относятся:

- а) выделение по счетам бухгалтерского учета краткосрочной части обязательств из долгосрочной части;
- б) отражение в плане счетов отдельного счета по краткосрочной и долгосрочной кредиторской задолженности;
- в) дисконтирование долгосрочной кредиторской задолженности.

Приближение системы учета Казахстана к общепринятой мировой учетной практике позволит:

- активизировать инвестиционный процесс в республике;
- формировать учетную информацию, понятную всем пользователям, включая и иностранных контрагентов;

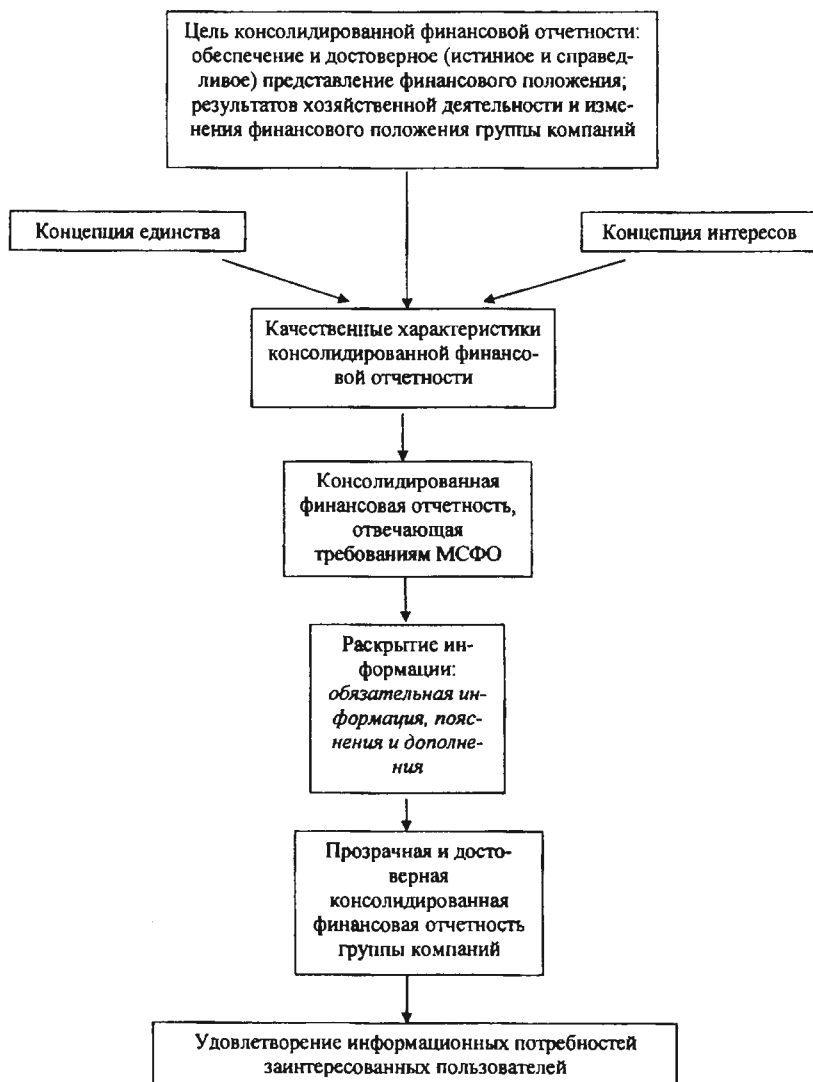


Рис. 6. Модель консолидированной финансовой отчетности по МСФО

- отражать результаты деятельности в более достоверной форме;
- сравнивать свою роль в среде аналогичных иностранных компаний, занимающих ведущее положение в соответствующей отрасли;
- повысить качество управления организацией.

### **3. Методологические и организационные предпосылки перевода национальной системы аудита в международные стандарты**

Интеграция Казахстана в мировое экономическое сообщество предполагает унификацию национальных стандартов финансовой отчетности, аудита, их максимальное приближение к международным стандартам.

Следует отметить, что в стране предпринимаются определенные шаги по переходу на международные стандарты финансовой отчетности и разработки стандартов аудиторской деятельности. Однако действующие в настоящее время казахстанские стандарты аудита еще не в полной мере учитывают положения и требования международных стандартов аудита.

Потребность в профессиональном аудите возрастает по ряду причин:

- развитие предпринимательства и рост капиталов;
- стремление растущих организаций к саморегулированию;
- необходимость создания условий, обеспечивающих экономическую устойчивость, гарантии собственникам и кредиторам сохранить их вложения;
- операции компаний могут быть многочисленными и сложными, пользователи не имеют возможности получить информацию о них самостоятельно и нуждаются в услугах аудиторов;
- последствия принимаемых пользователями решений могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемой через аудиторов, им абсолютно необходима.

По нашему мнению, реформа бухгалтерского учета в Казахстане, предложенная МФ РК, реализуема при наличии таких факторов:

- руководство компаний и аудиторы должны осознать исключительную важность и значимость бухгалтерского учета в формировании финансовой информации, что возможно только с помощью целенаправленной политики МФ РК;
- в процессе своей деятельности аудиторы и бухгалтеры должны иметь возможность реализовать потребность в своевременном получении качественной информации и непрерывном повышении уровня знаний.

Изучение казахстанского опыта стандартизации аудиторской деятельности и сравнение его с правилами и этапами стандартизации, описанными в теоретических работах по аудиту позволяют выявить трудности организационно-методического характера в стандартизации аудиторских услуг, применении стандартов аудита

аудиторскими организациями. Результаты проведенного исследования дают основание считать, что система казахстанских стандартов аудита пока еще не обеспечивает должного качества аудиторских услуг.

В настоящее время система стандартов аудита включает четыре уровня стандартов: международные, национальные, стандарты профессиональных саморегулируемых объединений и внутренние стандарты аудиторских организаций. Каждый из них разрабатывался в соответствии с определенными принципами, которые условно можно разделить на общие и специальные.

К общим принципам относятся: сбалансированность интересов сторон, системность и комплексность стандартизации, эффективность стандартизации, приоритетность разработки стандартов, их гармонизация и четкость формулируемых требований. Считаем, что приведенные общие теоретические принципы могут быть в полной мере использованы для аудита.

Специальные принципы стандартизации аудита, обусловленные его спецификой подробно описаны в научных публикациях авторов, работающих в области международной, российской и казахстанской теории и практики аудита.

В процессе исследования установлено положение, что практика формирования стандартов не всегда учитывает принципы сбалансированности интересов сторон, эффективности стандартизации, четкости формулировок применения общих и специальных принципов в процессе стандартизации аудиторской деятельности. Следование перечисленным принципам позволит обеспечить соблюдение требований, предъявляемых к аудиторской услуге, а именно функциональную пригодность, безопасность и ресурсосбережение при ее оказании.

В диссертации обоснована необходимость использования на этапе моделирования и оптимизации объектов стандартизации аудита методов специализации, типизации и унификации.

Специализация аудиторских услуг заключается в создании технологии оказания услуги при минимальной себестоимости и наилучшем качестве.

Использование метода типизации позволяет сократить существующее многообразие подходов к проведению аудита. В диссертации рассмотрены типовые модели некоторых видов деятельности аудиторской организации, являющихся приоритетными объектами стандартизации в аудите.

На наш взгляд, наиболее эффективно при стандартизации аудиторских услуг применение метода унификации, суть которого заключается в приведении аудита к единообразию на основе установления рационального числа их разновидностей. Результатом процесса унификации могут выступать альбомы унифицированных форм рабочих до-



кументов аудитора, типовые программы аудита, типовые формы расчета уровня существенности. Процедуру оценки степени унификации с использованием коэффициента распространения целесообразно включить в программу внешнего контроля качества аудита.

Коэффициент распространения оценивает удельный вес количества использованных в проверке унифицированных рабочих документов в их общем количестве. Коэффициент унификации соотносит продолжительность заполнения унифицированных рабочих документов аудитора к общей продолжительности заполнения всей рабочей документации по результатам аудита. Оптимальные значения данных коэффициентов зависят от результатов статистических исследований, трудоемкости использования тех или иных унифицированных методик и документов аудита в аудиторских проверках.

Моделирование объектов стандартизации аудита базируется на комплексе процедур, позволяющих объективно осуществлять отбор объектов стандартизации, с учетом их значимости для обеспечения качества аудита и учета специфики оказываемых аудиторских услуг; вводит в практику научно обоснованный принцип проектирования оптимальных организационно-методических инструментов к проведению аудиторских проверок для решения систематически повторяющихся задач при оказании аудиторских услуг с оптимальными затратами времени и соблюдением требований, предъявляемых к аудиторской услуге – функциональная пригодность, безопасность и ресурсосбережение при ее оказании.

Анализ требований МСА в Казахстане и федерального российского стандарта «Документирование аудита» показал, что рабочих документов аудитора по степени обновления информации недостаточно для отражения существенных признаков документов. Многообразие рабочих документов, применяемых аудиторскими организациями в рамках внутренних стандартов, препятствует достижению единого подхода к оценке качества аудита в национальном масштабе.

В диссертации рекомендована классификация рабочих документов аудитора по следующим признакам:

- 1) по назначению: распорядительные, оформительские, комбинированные;
- 2) по способу охвата процедур: разовые и накопительные;
- 3) по характеру отражения процедур: первичные и сводные;
- 4) по количеству объектов (позиций): одно и многопозиционные;
- 5) по степени автоматизации: частично и полностью автоматизированные;
- 6) по возможности применения: межотраслевые, отраслевые и видовые;
- 7) по месту составления: у аудитора или аудируемого лица.

Предложенная классификация рабочих документов аудитора позволяет унифицировать подход к оформлению проведенного аудиторского контроля и служит основой

моделирования рабочих документов аудитора, содержащих оптимальные характеристики.

В процессе моделирования необходимо определять количество рабочих документов, набор обязательных реквизитов, время на их заполнение, и дать исчерпывающую классификацию моделируемым объектам. Предложенная классификация документов позволяет выделить в создаваемых документах, отражающих порядок использования работы внутреннего аудита аудируемого лица, следующие характеристики: выполнять программу оценки работы внутреннего аудита и одновременно оформлять результаты проведенных процедур (комбинированные), использовать их на один период проверки (разовые), включать как результаты оценки образование, независимость, функции аудиторов, так и сводные документы в части замечаний (первичные и вторичные), отражать информацию о деятельности одного объекта исследования – службы внутреннего аудита (однопозиционные), использовать их при проверке аудируемых лиц любых отраслей (межотраслевые). Применение методов типизации и унификации позволяет определять обязательные реквизиты для каждого моделируемого документа: код, наименование, содержание проведенной аудиторской процедуры, дату составления и подпись лица, составившего документ.

Процесс моделирования рабочих документов состоит из четырех этапов: постановка задачи, разработка модели, апробация модели, анализа результатов моделирования.

В результате применения рекомендованной модели разработан ряд рабочих документов: «Программа оценки работы внутреннего аудита», «Лист оценки работы службы внутреннего аудита», «Лист оценки независимости и объективности специалиста службы внутреннего аудита», «Лист оценки образования и навыков работы специалиста внутреннего аудита», «Лист изучения функций внутреннего аудита», «Лист оценки значимости для руководства аудируемого лица выводов и замечаний службы внутреннего аудита». (Все рекомендованные рабочие документы приведены в приложении к диссертации).

Определение минимального времени для заполнения данных рабочих документов производится экспертной группой аудиторов при проведении оценки деятельности службы внутреннего аудита конкретного аудируемого лица в сопоставимых условиях с использованием процедур хронометража и самонаблюдения.

В настоящее время одним из основных видов деятельности аудиторских и аудиторско-консультационных организаций в Казахстане является налоговый аудит. Услуги по налоговому аудиту оказывают практически все субъекты аудиторской деятельности, представленные на казахстанском рынке: иностранные консалтинговые компании,

средние и крупные казахстанские аудиторско-консультационные фирмы, мелкие казахстанские аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы.

Большая востребованность услуг по налоговому аудиту на рынке обусловлена следующими факторами:

- постоянно меняющимся налоговым законодательством;
- сложностью механизма порядка исчисления и уплаты налогов и сборов;
- неоднозначностью положений налогового законодательства;
- недостаточной компетентностью в этой области аудита руководителей и сотрудников бухгалтерских служб;
- тенденцией к повышению исков налоговых органов к налогоплательщикам, которые рассматриваются в судебном порядке; иски налоговых органов к налогоплательщикам становятся все более юридически грамотно построенными и обоснованными, суды их рассматривают и все чаще становятся на сторону налоговых органов, а не налогоплательщиков.

Перечень услуг, оказываемых в ходе налогового аудита, представлен в приложении к Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги».

В налоговом аудите с помощью методов экономического анализа аудитор может получить представление о динамике налоговых платежей аудируемой организации (имеет ли место рост, стабильность, спад), о структуре налоговых платежей организации, а также определить место аудируемой организации среди аналогичных организаций в отношении налоговых платежей.

Экономический анализ позволяет аудитору определить факторы, влияющие на величину налоговых обязательств, резервы роста минимизации и оптимизации налогообложения, сокращения налоговых потерь. Как метод и средство аудиторского доказательства в налоговом аудите экономический анализ основан на специальных аналитических процедурах.

Разработка теоретических и методологических вопросов аналитических процедур, применяемых в ходе аудита, является насущной задачей, решение которой обеспечит проведение их на уровне требований рыночной экономики, гармонизацию с международной признанной практикой и существенное повышение их действенности (рис. 7).

Следует отметить, что в ходе проведения налогового аудита аудитор неизбежно сталкивается с необходимостью использования аналитических процедур – методов экономического анализа. Они позволяют не только повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение, но и являются неотъемлемой частью контроля. Аналитические процедуры важны на всех этапах аудита – планирования, непосредственного его проведения, а также завершения.

Выполнение работ по налоговому аудиту может включать несколько этапов, в частности:

а) предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта;

б) проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты организацией налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.



Рис. 7. Классификация аудиторских процедур

Предварительная оценка существующей системы налогообложения организации включает:

- общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения организации;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- проверку методики исчисления налоговых платежей;
- правовую и налоговую экспертизу существующей системы хозяйственных взаимоотношений;
- оценку документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за неисчисление и уплату налогов;
- предварительный расчет налоговых показателей организации.

Для того чтобы повысить эффективность аудиторской работы и качество аудита, а также, чтобы каждому аудитору было ясно, какие методы экономического анализа и когда необходимо использовать при проведении налогового аудита, в аудиторской организации должны быть разработаны внутрифирменные стандарты по применению экономического анализа в налоговом аудите. Они будут являться детализацией тех аналитических процедур, требования к которым изложены в стандарте аудиторской деятельности «Аналитические процедуры».

Разработка таких стандартов позволит решить аудиторской организации следующие задачи:

- унифицировать работу аудиторов (в том числе рабочую документацию) и порядок организации проверки того или иного налога или сбора, а также охватить все необходимые аспекты проверки;
- снизить риск необнаружения ошибок у аудируемого лица, связанных с неправильным применением налогового законодательства, и соответственно снизить риск недостоверности аудиторского заключения;
- повысить эффективность работы аудиторов и закрепить их ответственность по участкам проверки;
- повысить авторитет аудиторской фирмы и ее конкурентоспособность на рынке аудиторских услуг.

Поскольку налоговый аудит предполагает на стадии планирования выполнение общего анализа налогообложения аудируемого лица, в работе рекомендована методика общего анализа налогообложения. Разработанный проект внутрифирменного аудиторского стандарта «Общий анализ налогообложения» позволяет достаточно комплексно оценить налогообложение аудируемого лица и охарактеризовать изменения в динамике и структуре налогообложения, воздействие системы налогообложения на важнейшие результаты деятельности аудируемого лица, в том числе оценить соблюдение организацией принципа непрерывности деятельности. Основные положения этого стандарта применимы для общего анализа налогообложения организации любых отраслей экономики. Однако для повышения эффективности анализа при практическом применении стандарта его можно дополнить показателями, учитывающими отраслевую и иную специфику аудируемого лица.

В Казахстане международные стандарты принимаются во внимание при разработке национальных стандартов, которые призваны решать те же задачи, что и международные. В масштабе Казахстана стандарты обеспечивают:

- единство принципов аудита – единство требований к качеству и надежности информации;
- унификацию аудита в вопросах методологии;

- единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности.

При соблюдении аудиторских стандартов:

- обеспечиваются определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита;
- достигается определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
- внедряются в практику работы аудиторов новые научные достижения;
- устанавливается органическое единство отдельных элементов процесса аудиторской проверки;
- осуществляется контроль качества работы аудитора;
- создается достойный общественный имидж профессии аудитора.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Потребность в переходе на МСФО и МСА резко возросла во всем мире. Развитие бизнеса, возрастание роли международной интеграции в сфере экономики требует обеспечения унификации систем учета и аудита, гармонизации, единообразия и прозрачности, применяемых в разных странах принципов бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Основные результаты выполненного исследования заключаются в следующем:

- обоснованы теоретические и организационно-правовые основы реформирования бухгалтерского учета, а также исторические аспекты, связанные с применением МСФО в условиях инновационного развития экономики Республики Казахстан;
- разработана концепция единой информационной системы, ориентированной на дальнейшее развитие бухгалтерского учета, отчетности и аудита обеспечивающая пользователей необходимой и достоверной информацией при принятии эффективных управленческих решений;
- раскрыты методологические основы МСФО и МСА и проведено их сопоставление с казахстанскими стандартами бухгалтерского учета и аудита, выявлены схожесть и различия в их принципах, что позволит бухгалтерам глубже понять содержание и сформулировать требования к национальному учету;
- проанализированы принципы и разъяснения МСФО, история их создания и регулирования; формы использования странами, раскрыты преимущества и недостатки тех или иных аспектов стандартизации, которые следует учесть при переходе на МСФО организаций Казахстана;
- определены основные этапы трансформации финансовой отчетности, перехода с казахстанских стандартов бухгалтерского учета на международные стандарты;

- обоснована необходимость формирования нормативной базы по бухгалтерскому (финансовому) учету на основе системного подхода, исходя из общих требований, предъявляемых к системе международных стандартов;

- предложена системная классификация предпосылок применения МСФО в национальной системе учета и отчетности и определены основные направления снятия ограничений, тормозящих переход на МСФО в Казахстане;

- дана оценка результатов проведения реформы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, выявлены ее положительные и отрицательные стороны;

- предложены модели разработки новой учетной политики при переходе на МСФО или НСФО; разработаны и утверждены приказом Министра финансов РК от 21 июня 2007 г. №217 переходные положения на МСФО и НСФО 2 в соответствии с требованиями МСФО;

- произведена с помощью рекомендованной автором методики трансформация финансовой отчетности в период перехода с казахстанских стандартов бухгалтерского учета на МСФО и НСФО 2 с целью формирования вступительной финансовой отчетности организации и дальнейшего ее согласования с требованиями МСФО;

- разработаны рекомендации по формированию входящей (вступительной) финансовой отчетности при переходе на МСФО и НСФО 2 для организаций, переходящих на новую систему учета и отчетности;

- разработаны и утверждены приказом Министра финансов РК от 23 мая 2007 года № 184 новые формы финансовой отчетности для организаций, впервые применяющие МСФО (НСФО) и составлены соответствующие комментарии.

На основе анализа формирования корпоративных структур и консолидированной отчетности, в частности:

- изложена методика составления консолидированной финансовой отчетности; балансы основной и дочерних организаций рекомендуется объединять постатейно и построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, должны осуществляться корректировочные процедуры консолидации. Доля меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций указывается отдельно от капитала акционеров материнской организации;

- рассмотрены отличительные особенности МСФО и НСФО 2 от КСБУ;

- проведена постатейная трансформация информации по балансу в соответствии с МСФО и НСФО 2 на примере АО «Подгорный» с целью формирования вступительного баланса и для дальнейшего ведения бухгалтерского учета по МСФО и НСФО 2;

- разработан и утвержден (приказом Министра финансов РК от 21 июня 2007 года №217) национальный стандарт, регламентирующий порядок ведения учета финансовых активов и финансовых обязательств на основе МСФО и Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»;

- проведен сравнительный анализ положений МСФО и КСБУ по состоянию на 1.01.2008 г. и выявлены различия в кодификации отмененного и нового типовых планов счетов, выявлены проблемы кризиса аудиторской деятельности в Республике Казахстан;

- разработаны методические рекомендации по повышению эффективности и действенности аудита финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;

- определен новый методологический подход к реформированию аудита;

- разработан проект внутрифирменного аудиторского стандарта «Общий анализ налогообложения», который позволяет комплексно оценить налогообложение аудируемой организации и охарактеризовать изменения в динамике и структуре налогообложения, воздействие системы налогообложения на результаты деятельности аудируемой организации.

Апробация результатов проведенного исследования по стандартизации бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в АО «Подгорный» района имени Турара Рыскулова Жамбылской области, на Таразском металлургическом заводе, в ТОО «Компания Арна-аудит» показала, что использование рекомендаций исследования дает возможность улучшить методологию и организацию бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и осуществления аудита, формировать необходимую информационную базу для оперативного управления и контроля финансовой деятельности организаций, а также основание рекомендовать их для внедрения в организациях Республики Казахстан, как инструмент, способствующий развитию национальной экономики и обеспечивающий Казахстану преимущество на мировом рынке среди конкурентоспособных стран мира.

**Основные положения диссертации изложены в следующих публикациях:**

Монографии:

1. Исакова С.А. Международные стандарты учета и аудита [текст]: Монография. – М.: Оргсервис-2000, 2011. – 352 с. (22,0 п. л.).
2. Исакова С.А. Проблемы развития современного бухгалтерского учета [текст]: Монография. – Одинцово: АНОО ВПО ОГИ, 2011. – 124 с. (7,6 п. л.).
3. Исакова С.А. Современные проблемы бухгалтерского учета и аудита [текст]: Монография. – LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH & Co.KG Dudweiler landstr. 99, 66123 Saarbrücken, Germany, 2011. – 328 с. (21,0 п. л.).



Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Исакова С.А. Современные проблемы организации аудита в условиях перехода на МСА [текст] / С.А. Исакова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. – №18. – С. 83-86. (0,5 п.л.).
2. Исакова С.А. Проблемы кризиса аудиторской деятельности в Республике Казахстан [текст] / С.А. Исакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 31. – С.44-46. (0,34 п.л.).
3. Исакова С.А. Проблемы применения МСФО и МСА в национальной системе учета Республики Казахстан [текст] / С.А. Исакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №35. – С.48-51. (0,94 п.л.).
4. Исакова С.А. Особенности составления отчета об изменениях в собственном капитале в условиях перехода на МСФО [текст] / С.А. Исакова // Сибирская финансовая школа. – 2012. – №1. – С.119-122. (0,7 п.л.).
5. Исакова С. А. Формирование финансовой отчетности в условиях инновационного развития Казахстана [текст] / С.А. Исакова // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – №2. – С.49-60. (1,23 п.л.).
6. Исакова С. А. Применение методов экономического анализа в налоговом аудите [текст] / С.А. Исакова // РИСК. Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2012. – № 1. – С. 584-588. (0,8 п.л.).
7. Исакова С. А. Основные принципы учета и оценки запасов (текст) / С.А. Исакова // Вестник Московского университета МВД России. – 2011. – №12. – С. 80-83. (0,6 п.л.).
8. Исакова С. А. Проблемы учета финансовых инструментов [текст] / С.А. Исакова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №3(201) . – С. 55-62. (0,7 п.л.);
9. Исакова С. А. Учетная политика в условиях перехода на МСФО [текст] / С.А. Исакова // Образование. Наука. Научные кадры. – 2012. – №2. – С. 97-101. (0,7 п.л.);
10. Исакова С. А. Консолидированная финансовая отчетность как объективная информация о хозяйственной деятельности бизнес – структур [текст] / С.А. Исакова // Вестник экономической интеграции. – Москва, 2012. – №2(46) . – С. 52-57. (0,7 п.л.);
11. Исакова С. А. Проблемы учета нематериальных активов [текст] / С.А. Исакова // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – №4. – С. 17-23. (0,9 п.л.).

Научные публикации в других научных изданиях и журналах

В других изданиях опубликовано 32 работы общим объемом 55,46 п.л., в том числе авторским объемом 51,665 п.л.

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

Подписано в печать: 21.06.2012

Заказ № 7541 Тираж - 150 экз.

Печать трафаретная. Объем: 2,5, усл.п.л.

Типография «11-й ФОРМАТ»

ИНН 7726330900

115230, Москва, Варшавское ш., 36

(499) 788-78-56

[www.autoreferat.ru](http://www.autoreferat.ru)

102